

A incidência do imposto de renda sobre indenizações

Eduardo Gomes Philippsen

Juiz Federal da 3.^a Vara Federal de Santo Ângelo/RS

Sumário: 1. Introdução. 2. A matriz constitucional do imposto de renda. 3. Noção básica do conceito de renda. 4. A disciplina do Código Tributário Nacional sobre o imposto de renda e proventos de qualquer natureza. 5. Conceitos de patrimônio e de acréscimo patrimonial 5.1. Conceito de patrimônio no Direito Civil. 5.2. Conceito no Direito Tributário. 6. Indenização. 6.1 Conceito e espécies. 6.2. As distintas espécies de indenização e a repercussão delas no patrimônio do indenizado. 7. Análise de casos. 7.1. Desapropriação. 7.2. Lucros cessantes. 7.3. Dano moral. 7.4. A tendência majoritária da jurisprudência em diversos casos. 8. Conclusões.

1. Introdução.

Este trabalho tem como objetivo realizar uma breve análise acerca da possibilidade da incidência de imposto de renda de verbas genericamente qualificadas como “indenizatórias”.

Esse tema vem ganhando importância ao longo dos anos, muito em virtude das várias espécies de programas que vêm sendo implementados por empresas ou pelo Poder Público, com o intuito de estimular a demissão ou a aposentadoria de seus empregados. Do mesmo modo, o forte crescimento das ações judiciais em que se pleiteia o pagamento de indenizações – e, conseqüentemente, das condenações ao pagamento de indenizações – também repercute na esfera tributária. Muito se tem discutido, enfim, sobre a caracterização deste ou daquele pagamento como *indenização*, e sobre a possibilidade de incidência do tributo sobre esses valores.

Para a execução desse trabalho, entendemos da necessidade de efetuar uma análise que parte do genérico para o particular: primeiro, analisaremos a matriz constitucional acerca do imposto de renda; após, adentraremos na regulamentação do

Código Tributário Nacional acerca dessa espécie tributária, levando em consideração, também, o que entende por renda, patrimônio e acréscimo patrimonial. Em seguida, faremos uma breve investigação sobre o conceito de indenização e as suas espécies. E, ao fim, partiremos para a análise de questões específicas sobre a incidência do imposto de renda de determinadas espécies de verbas que, eventualmente, são qualificadas como indenizatórias.

Esse trabalho não pretende ser apenas uma compilação dos entendimentos já cristalizados em nossa jurisprudência; contudo, tampouco temos a pretensão de buscar uma alteração nos entendimentos de nossos pretórios. Buscamos, apenas, provocar o debate, talvez com a esperança de que algumas posições hoje existentes – estejam ou não em conformidade com o nosso pensamento – possam evoluir no sentido de uma maior firmeza dos conceitos e de uma maior depuração da linguagem.

2. A matriz constitucional do imposto de renda.

A Constituição Federal estabelece, em seu art. 153, III, a competência da União Federal para a instituição de “imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza”. Diante da leitura do texto constitucional, impõe-se a seguinte questão: a própria Constituição estabelece um conceito de “renda e proventos de qualquer natureza”?

Essa questão é controvertida na doutrina. Praticamente todos os autores, contudo, entendem que se pode extrair uma noção mínima de renda da Constituição.¹

¹ A divergência entre os autores que entendem que existe e os que entendem que não existe um conceito constitucional de renda, muitas vezes, é mais semântica do que substancial. Mesmo aqueles que afirmam que não há um conceito constitucional de “renda e proventos de qualquer natureza” não admitem que o legislador seja livre para tributar qualquer fato econômico com base no art. 153, III, da CF. Tome-se, por exemplo, a opinião de Gisele Lemke sobre o assunto: “Roberto Quiroga Mosquera (*Renda e Proventos de Qualquer Natureza*) sustenta a existência de um conceito constitucional de renda, ao qual se chega através de uma interpretação sistemática da CF, com a utilização dos princípios constitucionais, sobretudo daquele da repartição constitucional de competências. Essa posição, todavia, na verdade, não é muito diversa da nossa, tratando-se apenas de se saber se o que se tem é um conceito aberto ou fechado. Para nós, o conceito é aberto, porque não contém todos os elementos da definição de renda, deixando espaço para sua maior especificação pela lei complementar tributária. Mas o fato é que, como dizíamos, a premissa básica que Quiroga Mosquera adota é a mesma adotada nesse trabalho, a saber, a de que o conceito de renda, em razão do princípio da repartição constitucional de competências, é diverso do de patrimônio e do de faturamento, estando vinculado ao fato ‘acréscimo patrimonial’” (*in Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*, São Paulo, Dialética, 1998, p. 60, nota de rodapé n.º 1).

A nosso ver, pode-se inferir da Constituição Federal um *conceito* de “renda e proventos de qualquer natureza”, mas não uma *definição*. Com efeito, por conceito entende-se “a representação de um objeto pelo pensamento, por meio de suas características gerais”, enquanto a definição, mais do que expor o delineamento geral, significa a “explicação precisa”, a “determinação da compreensão de um conceito”.²

Não há dúvidas de que, da leitura da Constituição Federal, podemos extrair um conceito (no sentido adotado de concepção geral) sobre “renda e proventos de qualquer natureza”.

Com efeito, uma leitura atenta da Constituição Federal revela que esta estabelece a incidência dos impostos ora sobre o patrimônio (imposto territorial rural, art. 153, VI; sobre grandes fortunas, art. 153, VII; sobre a propriedade de veículos automotores, art. 155, I, c; sobre a propriedade predial e territorial urbana, art. 156, I), ora sobre a circulação de bens e serviços (ICMS, IPI, ISS, II, IE, ITCD, ITBI), sobre operações financeiras (IOF) e o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza. Da simples repartição constitucional da competência tributária, vista em seu sistema, depreende-se que renda não é sinônimo de propriedade, de circulação de bens e serviços ou de operações financeiras. Já se vislumbra, portanto, um conceito negativo de renda, pois já se sabe o que renda não é. Assim, o fato de se ter um imóvel, por exemplo, jamais poderia ser definido legalmente como renda; do mesmo modo, o simples fato de vender uma mercadoria ou prestar um serviço tampouco poderia enquadrar-se em uma definição legal de renda. É claro que esses negócios jurídicos podem causar renda, mas não são, em si mesmo considerados, renda.

Classificando os impostos com este enfoque, Paulo Ayres Barreto refere que, “ao outorgar a competência tributária, o legislador constituinte poderia alcançar o patrimônio de pessoas físicas e jurídicas de uma perspectiva estática (a sua manutenção como índice de capacidade econômica) e de uma perspectiva dinâmica, tendo em consideração os acréscimos patrimoniais verificados”. Assim, “analisando o rol de impostos cometidos à competência tributária da União temos que: (I) o imposto territorial

² Conforme FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*, ed. Nova Fronteira, Rio de Janeiro, pp. 445 e 528.

rural e o imposto sobre grandes fortunas são exemplos característicos de atribuição de competência que toma o patrimônio, a partir de uma perspectiva estática, como índice de capacidade econômica; (II) os impostos de importação e exportação, sobre produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários oneram o patrimônio, a partir de uma perspectiva dinâmica, independentemente da ocorrência de acréscimo patrimonial; (III) e, por fim, o imposto sobre a renda classifica-se como tributo em relação ao qual o patrimônio é onerado, a partir de uma perspectiva dinâmica, exigindo-se, para tanto, mutação que se constitua num acréscimo de patrimônio. Revelará capacidade econômica aquele contribuinte que lograr êxito na obtenção de um acréscimo ao conjunto de bens e direitos de sua propriedade, num determinado intervalo de tempo”.³

Como foi visto acima, essa análise nos permite concluir que a Constituição Federal estabelece uma conceituação mínima, por exclusão, da expressão “renda e proventos de qualquer natureza”. Veja-se que essa análise independe de qualquer pesquisa acerca de uma concepção leiga (isto é, aquela decorrente no senso comum) ou técnica (originária das ciências econômicas) do que seria “renda e proventos de qualquer natureza”.

Por outro lado, também é importante observar que as palavras utilizadas no texto constitucional, embora não possuam uma definição *a priori*, carregam em si um “núcleo significativo básico”, ou seja, têm uma carga mínima de conceito que pode ser compreendida razoavelmente por todas as pessoas. Se não fosse assim, seria impossível a comunicação, porque a cada palavra utilizada deveria seguir-se uma explicação sobre o seu significado, e assim por diante, em ciclo interminável.

Sobre o tema, é relevante transcrever a observação de Humberto Ávila, que, após esclarecer que o processo de interpretação do direito não é um simples processo descritivo, pois o intérprete participa da construção do significado da expressão utilizada pelo legislador, adverte, no entanto, que tais expressões também não são vazias de qualquer conteúdo:

“Todavia, a constatação de que os sentidos são construídos pelo intérprete no processo de interpretação não deve levar à conclusão de que não há significado algum antes do término desse processo de interpretação. Afirmar que o significado

³ BARRETO, Paulo Ayres, *Imposto sobre renda e preços de transferência*, São Paulo, Dialética, 2001, pp. 66/67.

depende do uso não é o mesmo que sustentar que ele só surja com o uso específico e individual. Isso porque há traços de significado mínimo incorporados ao uso ordinário ou técnico da linguagem. Wittgenstein refere-se aos jogos de linguagem: há sentidos que preexistem ao processo particular de interpretação, na medida em que resultam de estereótipos de conteúdos já existentes na comunicação lingüística geral. (...) Por conseguinte, pode-se afirmar que o intérprete não só constrói, mas reconstrói sentido, tendo em vista a existência de significados incorporados ao uso lingüístico e construídos na comunidade do discurso. (...) Daí se dizer que interpretar é construir a partir de algo, por isso significa reconstruir: a uma, porque utiliza como ponto de partida os textos normativos, que oferecem limites à construção de sentidos; a duas, porque manipula a linguagem, à qual são incorporados núcleos de sentidos, que são, por assim dizer, constituídos pelo uso, e preexistem ao processo interpretativo individual.”⁴

Não há dúvidas, portanto, de que o legislador não possui liberdade absoluta para estabelecer, ao seu bel-prazer, o que é ou não é renda e proventos de qualquer natureza. Concordamos com Hugo de Brito Machado, ao afirmar que “o simples fato de haver na Constituição vigente um dispositivo que atribui à União competência para instituir e cobrar imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, é bastante para autorizar a conclusão de que o legislador não desfruta de inteira liberdade para definir o conteúdo dessa expressão. Renda e proventos de qualquer natureza é expressão que limita o âmbito de incidência de imposto federal. A não ser assim, ter-se-ia de ler a norma constitucional como se esta atribuísse competência à União para instituir e cobrar imposto sobre qualquer fato, a critério do legislador... E isso evidentemente não está inscrito na norma constitucional”.^{5 6}

Os limites do legislador para a definição de renda e proventos de qualquer natureza, portanto, podem ser encontrados na Constituição: a) a partir de uma análise sistemática das normas que regem o Sistema Tributário Nacional; b) e também nos próprios núcleos significativos básicos das expressões “renda” e “proventos de qualquer natureza”.

⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*, 3.^a ed., Malheiros, 2004, pp. 24/25.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito, “A Supremacia Constitucional e o Imposto de Renda”, in *Imposto de Renda – Conceito, Princípios e Comentários*, Ives Gandra da Silva (coordenador), São Paulo, Atlas, 1996, p. 44.

⁶ Por esses motivos, compartilhamos a crítica que o citado autor faz sobre a utilidade do art. 110 do CTN (“A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”). Diz Hugo de Brito Machado que o art. 110 do CTN tem um sentido meramente “didático”, e que, “ainda que não existisse, teria de ser como nele está determinado”. In *Curso de Direito Tributário*, 14.^a edição, Malheiros, 1998, p. 82.

A doutrina mais abalizada entende que a Constituição Federal, ao se referir à “renda e proventos de qualquer natureza” autoriza a instituição de um imposto com as seguintes características: a) é um imposto que onera o patrimônio sobre uma perspectiva “dinâmica”, isto é, incide sobre as alterações positivas do patrimônio, mas não incide sobre o patrimônio em si mesmo (considerado sobre uma perspectiva “estática”; b) as alterações positivas do patrimônio devem ser observadas em “um intervalo de tempo suficiente a que se proceda o efetivo cotejo entre determinados ingressos e desembolsos, entradas e certas saídas”.⁷

A *definição* (aqui entendida como a “determinação de um conceito”) de “renda e proventos de qualquer natureza”, porém, deve ser buscada na legislação. A própria Constituição Federal estabelece, em seu art. 146, III, “a”, que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre “definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”.

Desse modo, a lei (complementar, como exigido pela Constituição Federal) tem uma certa área de discricionariedade para a definição de renda e proventos de qualquer natureza, dentro do conceito genérico se pode deduzir da Lei Maior. A lei, por exemplo, poderia restringir renda e proventos de qualquer natureza aos acréscimos patrimoniais decorrentes de fontes produtivas duradouras (estabelecendo o critério *permanência da fonte* como decisivo para a definição de renda e proventos de qualquer natureza), poderia excluir o salário do conceito de renda (estabelecendo um critério de *natureza da fonte*), poderia estabelecer que só é renda o acréscimo patrimonial que não é utilizado para a manutenção da fonte produtiva (estabelecendo o critério da *não-tributação do mínimo vital* – tornando obrigatória a dedução, para o cálculo do imposto de renda da pessoa física, de todos os gastos do contribuinte com alimentação, saúde, habitação, etc), entre tantas outras possibilidades. Poderia a lei estabelecer, também – como de fato estabeleceu o Código Tributário Nacional, segundo será explicitado adiante – que renda é todo e qualquer acréscimo patrimonial, independentemente de sua denominação, natureza ou origem.

⁷ BARRETO, Paulo Ayres, *Imposto sobre a renda e preços de transferência*, São Paulo, Dialética, 2001, pp. 67 e 71.

A lei, assim, não pode estabelecer como fato gerador do imposto de renda qualquer fato que não represente alteração patrimonial positiva, sob pena de inconstitucionalidade; mas, dentro das inúmeras formas possíveis de acréscimo patrimonial, e sob os vários ângulos pelo qual esse fenômeno pode ser analisado, o legislador tem uma margem de escolha para estabelecer a definição legal do fato gerador do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, de acordo com as opções políticas prevalecentes no parlamento.

3. Noção básica do conceito de renda.

Antes de analisarmos as normas do CTN que definem o fato gerador do imposto de renda, convém traçarmos uma análise acerca de algumas teorias existentes sobre renda. Serão abordadas, de forma bastante sucinta e apenas a título ilustrativo, apenas as teorias principais, em virtude da diversidade de teorias econômicas e fiscais existentes.

De acordo com Rubens Gomes de Souza⁸, a primeira teoria de relevo é a de Hermann Schmoller, seria o acréscimo do patrimônio capaz de renovar-se em períodos determinados; segundo esta teoria, um acréscimo de patrimônio não suscetível de reprodução não seria renda, mas, sim, capital. Tem-se, como elemento relevante para a definição de renda, a *periodicidade*.

Outra teoria de importância, surgida no século XIX, é a “teoria das faculdades”, para qual renda é simplesmente o acréscimo de potencial econômico entre dois momentos distintos. Abandona-se, assim, a exigência de *periodicidade* para caracterização da renda, ficando o critério temporal reduzido “à mera função de um momento de apreciação”⁹.

Posteriormente, surge a “teoria das fontes”, pela qual a renda é definida pela sua origem ou fonte.

Gisele Lemke distingue as teorias econômicas das teorias fiscais de renda. Dentre essas últimas, cita as “teorias da renda-produto” e as “teorias da renda-acréscimo patrimonial”.

⁸ SOUZA, Rubens Gomes de, “A evolução do conceito de rendimento tributável”, in *Revista de Direito Público*, n.º 14, pp. 339/346.

⁹ *Idem*, p. 240.

Segundo a referida autora, as “teorias da renda-produto” possuem os seguintes pontos em comum: a) consideram que renda é uma riqueza nova material (excluídas, portanto, as riquezas imateriais); b) a riqueza deve provir de uma fonte produtiva durável, explorada pelo homem (no que se assemelha, aqui, à teoria das fontes); c) a riqueza nova deve ser periódica ou suscetível de sê-lo, isto é, a fonte produtiva não deve ser eliminada com a produção da renda; d) não há necessidade de realização e separação do acréscimo patrimonial para configuração da renda; e) deve ser considerada a renda líquida, isto é, com a exclusão das despesas de conservação e reconstrução do capital; f) a renda pode ser monetária ou em espécie.¹⁰

As “teorias da renda-acréscimo patrimonial”, por sua vez, se caracterizam pelas seguintes conclusões: a) não levam em consideração um conceito econômico de renda, e admitem a expansão deste conceito, com o objetivo de atender às necessidades do Fisco; b) renda é todo ingresso passível de avaliação em moeda, inclusive os benefícios originários do uso de bens próprios ou decorrentes de serviços produzidos pela própria pessoa; c) é irrelevante o destino do ingresso (se foi consumidor ou reinvestido); d) não há necessidade de periodicidade do ingresso, ou manutenção da fonte produtiva; e) não há necessidade de realização ou separação dos ingressos; f) deve ser levada em consideração a renda líquida, após a dedução dos gastos para a obtenção do ingresso e para a manutenção da fonte.¹¹

Independentemente das teorias existentes, certo é que o legislador é livre para – respeitando, obviamente, os limites estabelecidos pela Constituição – adotar esta ou aquela teoria, ou – o que é mais fácil ocorrer – criar suas próprias definições de renda, sem qualquer compromisso com as ditas teorias. Sendo assim, é extremamente questionável o recurso às teorias doutrinárias para a resolução de questões práticas atinentes ao imposto de renda, uma vez que a fonte primária para a definição da renda é a lei. Cabe, aqui, a advertência de Rubens Gomes de Souza: “É certo que o trabalho contínuo da ciência oferece à orientação do legislador um fundo inestimável de elementos sempre renovados. Mas, enquanto os ensinamentos da doutrina não sejam sancionados pela lei, um dilema perturbador continua sem resposta: se por um lado a economia, como ciência, depende do

¹⁰ *Op. cit.* na nota 1, pp. 20/21.

¹¹ *Idem*, p. 23.

direito para impor suas conclusões, por outro lado o próprio direito, como norma, não depende absolutamente de sua conformidade à ciência para ser obrigatório.”¹²

Com base nesta realidade, fala-se na existência de uma “teoria do conceito legalista de renda”, pela qual renda é aquilo que o legislador define como tal (sempre com a ressalva dos limites impostos pela Constituição). Independentemente do acerto, ou não, de falar-se de uma “teoria do conceito legalista” – que equivaleria, na verdade, a uma “não-teoria de renda”, pois renda seria aquilo que o legislador definisse, independentemente de qualquer teoria pré-existente – certo é que esta concepção nos parece ser a mais adequada. Com efeito, não há como se atribuir a esta ou àquela teoria a proeminência para definição de renda, haja vista que o legislador, dentro dos limites impostos pela Constituição, tem liberdade para estabelecer a definição de renda que entender mais adequada. Pode o legislador, por exemplo, definir renda como o acréscimo patrimonial vinculado a uma determinada origem¹³, ou arrolar como um de seus requisitos a periodicidade da fonte produtora¹⁴, ou, ao contrário, simplesmente optar por uma definição de renda-produto, considerando-a como qualquer acréscimo patrimonial, sem qualquer consideração acerca da sua origem.

4. A disciplina do Código Tributário Nacional sobre o imposto de renda e proventos de qualquer natureza.

Assim dispõe o art. 43 do CTN:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1.º. A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem

¹² *Op. cit.* na nota 3, p. 345.

¹³ Definindo que renda, por exemplo, é somente o acréscimo patrimonial oriundo do trabalho, do capital ou da combinação de ambos.

¹⁴ Excluindo da incidência do imposto, portanto, os acréscimos patrimoniais que não decorrem de fonte duradoura, como os decorrentes de ganhos de capital ou de prêmios de loteria.

e da forma de percepção. (parágrafo acrescentado pela Lei Complementar n.º 104/2001)

§ 2.º. Na hipótese de receita ou rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.” (parágrafo acrescentado pela Lei Complementar n.º 104/2001)

Os incisos I e II do art. 44 são de importância capital para a definição do fato gerador do imposto de renda. São eles que demonstram a opção tomada pelo legislador, no âmbito de sua liberdade limitada, acerca da definição de renda e de proventos de qualquer natureza.

O inciso I faz expressa menção à fonte da renda, a qual só pode derivar do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. O acréscimo patrimonial que não provier destas fontes não será renda, de acordo com a definição legal do mencionado dispositivo.¹⁵ Nesse dispositivo, percebe-se a influência da “teoria das fontes”.

O fato gerador do imposto, porém, não é apenas a *renda*, mas também os *proventos de qualquer natureza*, que são definidos legalmente como “os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior” (o qual trata sobre a renda). Vê-se, pois, que, ao mesmo tempo em que o legislador restringe o conceito de renda (vinculando-o a fontes determinadas), amplia ao máximo o conceito de *proventos de qualquer natureza*, qualificando-os como todo e qualquer acréscimo patrimonial, sem ressalvas.

Há quem entenda que a expressão *proventos*, contida no art. 153, III, da Constituição Federal, possui uma definição constitucional, a saber, a de pagamentos efetuados a servidores públicos¹⁶. Entendemos, porém, que não é essa a melhor leitura da norma constitucional, que expressamente alarga a concepção de proventos através da

¹⁵ De acordo com Gisele Lemke, “ao definir a renda (em sentido estrito) como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, o Código Tributário adotou a teoria da renda-produto ou a teoria das fontes. Isso não significa que tenha sido adotada essa teoria com todos os elementos colocados pelos seus partidários para a conceituação de renda. Até porque eles mesmos divergem entre si. Quando se afirma que o Código adotou a teoria das fontes, o que se pretende é dizer que ele excluiu a teoria da renda-acréscimo patrimonial para a definição de renda (em sentido estrito), exigindo que *essa* decorra de uma fonte produtiva (capital, trabalho ou a combinação de ambos). Ficam excluídos dessa definição, portanto, os acréscimos patrimoniais gratuitos, como as mais-valias, já que eles não se originam do emprego do capital do contribuinte (nem, evidentemente, do seu trabalho nem da combinação de ambos). (...) Assim, as mais-valias, por exemplo, não se classificam como renda em sentido estrito, porque não são produto do capital. Há um simples aumento de valor do patrimônio, porém nada foi produzido por ele”. *Op. cit.*, p. 63.

¹⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de, “O objeto e o fato gerador do imposto de renda”, in *Estudos sobre o Imposto de Renda*, apud LEMKE, Gisele, *op. cit.*, p. 60.

locução “de qualquer natureza”.¹⁷ Por outro lado, como observa Gisele Lemke, a Constituição Federal utiliza a mesma expressão para designar fenômenos distintos, ao mesmo tempo em que também utiliza mais de uma expressão com o mesmo significado. Assim, o art. 40 refere-se a proventos para tratar da aposentadoria dos servidores públicos, mas o art. 153, § 2.º, II, por sua vez, usa a palavra rendimentos para referir-se às aposentadorias e pensões em geral.¹⁸

A largueza da hipótese de incidência do inciso II do art. 43 do CTN afasta qualquer vinculação da incidência do imposto às teorias econômicas ou fiscais amplamente mencionadas pela doutrina, tal como a teoria da renda-produto. Exemplo disso é a absoluta desnecessidade de que o produto seja proveniente de uma fonte de renda periódica, para que possa incidir o imposto: assim, por exemplo, incide o imposto sobre os prêmios de loterias e sorteios, inobstante a fonte não seja duradoura ou periódica¹⁹.

Hipótese comum de acréscimo patrimonial que ocorre mediante o esgotamento da própria fonte é a do *ganho de capital*. Assim, a venda de um bem por valor superior ao da aquisição constitui fato gerador do imposto de renda, que incidirá, evidentemente, apenas sobre o montante do acréscimo patrimonial (ou seja, apenas sobre a mais-valia).²⁰ Não há falar, aí, em continuidade, permanência ou habitualidade da fonte de renda.²¹

¹⁷ “A Lei Máxima em seu artigo 153, inciso III, ao agregar à palavra ‘proventos’ a locução adjetiva ‘de qualquer natureza’ está a indicar que será tributado pelo referido tributo *todo e qualquer rendimento que se origine do trabalho, do capital, da aposentadoria ou de outra fonte*. A fonte de produção dos rendimentos é irrelevante. A causa que dá origem ao *dinheiro, remuneração e vantagens recebidas pelo ser humano* pode ser de qualquer proveniência ou procedência”. MOSQUERA, Roberto Quiroga, *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo, Dialética, 1996, pp. 69/70.

¹⁸ *Op. cit.*, p. 60.

¹⁹ Art. 63 da Lei n.º 8.981/95: “Os prêmios distribuídos sob a forma de bens e serviços, através de concursos e sorteios de qualquer espécie, estão sujeitos à incidência do imposto, à alíquota de trinta e cinco por cento, exclusivamente na fonte.”

Art. 14 da Lei n.º 4.506/64: “Ficam sujeitos ao **imposto** de 30% (trinta por cento), mediante desconto na fonte pagadora, os lucros decorrentes de prêmios em dinheiro obtidos em loterias, mesmo as de finalidade assistencial, inclusive as exploradas diretamente pelo Estado, concursos desportivos em geral, compreendidos os de turfe e sorteios de qualquer espécie, exclusive os de antecipação nos títulos de capitalização e os de amortização e resgate das ações das sociedades anônimas.”

²⁰ A incidência do imposto de renda sobre ganhos de capital está prevista basicamente na Lei n.º 7.713/88, nos artigos 1.º, 3º, 16 a 22. Cabe observar que o art. 23 da Lei n.º 9.250/95 prevê a isenção do imposto de renda em relação ao ganho de capital decorrente da alienação de imóvel único, por valor inferior a R\$ 440.000,00.

²¹ Por esse motivo, discordamos da decisão proferida pelo e. STJ no julgamento do Resp 127.339/SP, em que se decidiu que não incide o imposto de renda sobre o lucro decorrente de venda isolada de automóvel por pessoa física, sob o fundamento de “ausência de habitualidade” e “ausência de tipificação legal”. Ora, a habitualidade não foi elencada pela nossa legislação como requisito para a incidência do imposto de renda: o

Frente à clareza do texto legal, não há dúvida de que constitui fato gerador do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza todo e qualquer *acréscimo patrimonial*, independentemente de circunstâncias outras como a denominação do rendimento ou a natureza de sua fonte. A pedra de toque do imposto é a compreensão da expressão *acréscimo patrimonial*, e, conseqüentemente, do que é *patrimônio*, cuja majoração caracterizará o fato gerador do tributo examinado.

5. Conceitos de patrimônio e de acréscimo patrimonial.

5.1. *Conceito de patrimônio no Direito Civil.* De acordo com Clóvis Beviláqua, patrimônio é “o complexo das relações jurídicas de uma pessoa, que tiverem valor econômico”, de modo que se incluem na definição de patrimônio “1.º) a posse; 2.º) os direitos reais; 3.º) os intelectuais (o autoral, a patente de invenção, a propriedade das amostras e modelos, a da firma comercial, a das marcas de fábrica); 4.º) os obrigacionais; 5.º) as relações econômicas do direito de família; 6.º) as ações oriundas desses direitos, as quais, em verdade, não passam de aspectos dos mesmos”.²²

Semelhante definição é a de Orlando Gomes, que afirma: “Toda pessoa tem direitos e obrigações pecuniariamente apreciáveis. Ao complexo desses direitos e obrigações denomina-se patrimônio. Nele se compreendem as coisas, os créditos e os débitos, enfim todas as relações jurídicas de conteúdo econômico, das quais participe a pessoa, ativa ou passivamente. O patrimônio é, em síntese, ‘a representação econômica da pessoa’. (...) Integram-no: a) os *direitos reais*, como o de propriedade e de usufruto; b) os *direitos pessoais*, como os de crédito; c) os *direitos intelectuais*, como os direitos autorais e os de propriedade industrial”.²³

exemplo dos prêmios de loteria é demonstração clara disso, e não há qualquer discussão acerca da possibilidade de incidência do tributo nessa hipótese; da mesma forma ocorre com os diversos outros casos de incidência do imposto de renda sobre ganhos de capital, e em relação aos quais tampouco há qualquer discussão sobre sua legitimidade. Por outro lado, tampouco procede a alegação de ausência de tipificação legal: os citados arts. 1.º, 3.º e 16 a 22 da Lei n.º 7.713/88 dispõem expressamente sobre a incidência do imposto sobre ganhos de capital decorrentes da alienação de bens e direitos, sem excluir da incidência dessas normas os automóveis.

²² In *Theoria Geral do Direito Civil*, pp. 209/214, apud NASCIMENTO, José Amado, “Patrimônio”, in FRANÇA, R. Limongi (org), *Enciclopédia Saraiva do Direito*, v. 57, Saraiva, 1981, p. 263.

²³ In *Introdução ao Direito Civil*, pp. 227 e 229, apud NASCIMENTO, *op. cit.*, pp. 263/264.

O antigo Código Civil de 1916 não possuía uma definição de patrimônio, embora o mencionasse nos seguintes termos: “Art. 57. O patrimônio e a herança constituem coisas universais, ou universalidades, e como tais subsistem, embora não constem de objetos materiais”. No atual Código Civil de 2002, tampouco há definição expressa de patrimônio, embora haja a de “universalidade de direito”, a qual muito se assemelha à concepção predominante sobre o patrimônio. Diz o art. 91 da nova Lei Civil: “Constitui universalidade de direito o complexo das relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico”.

Entendemos que as definições acima citadas de patrimônio, embora elaboradas há longa data, conservam perfeitamente a sua atualidade. Assim, compartilhamos da idéia de que patrimônio é o conjunto dos bens e direitos que tenham mensuração econômica.²⁴

Sendo assim, a moral, a honra, a tranqüilidade, entre outros bens jurídicos, não integram o patrimônio da pessoa, por não possuírem valor econômico. Qualquer lesão a um desses bens não se constituirá em uma lesão ao patrimônio²⁵. Isso não significa, porém, que lesões a esses bens sejam irrelevantes para o Direito, haja vista que nosso ordenamento jurídico protege não apenas os bens e direitos com mensuração econômica, mas também aqueles bens, interesses ou direitos que se podem chamar genericamente de morais. Contudo, consideramos que as lesões a esses bens não repercutem no patrimônio da pessoa, o que **têm** implicações no âmbito tributário, como adiante se verá.

Por fim, cabe aqui um parêntese. Mesmo que se considere equivocado o entendimento acima expressado sobre o conceito de patrimônio, e se considere que também os bens morais o integram (conceito amplo de patrimônio), certo é que, então, teríamos de subdividir o patrimônio em patrimônio economicamente mensurável (ou patrimônio material) e patrimônio economicamente não-mensurável (patrimônio extramaterial ou moral), em virtude da natureza expressivamente distinta dos bens morais em relação aos

²⁴ A mesma idéia de patrimônio como o conjunto de bens e direitos com expressão econômica está subjacente nos arts. 178 a 182 da Lei n.º 6.404/76 – que estabelecem regras sobre o balanço patrimonial das sociedades anônimas – e nos arts. 104 a 106 da Lei n.º 4.320/64 – que dispõem sobre o balanço patrimonial das entidades de direito público.

²⁵ No Código Penal, os crimes que afetam tais espécies de bens jurídicos (como a honra, a liberdade, a tranqüilidade, etc) não estão elencados no Título II da Parte Especial, que trata dos crimes contra o patrimônio.

bens materiais. Mesmo nessa hipótese, as conclusões indicadas adiante seriam as mesmas: eventual lesão a bem não-patrimonial (ou que integre o patrimônio extramaterial) terá repercussões distintas no tocante à indenização e a seu regime tributário.

Doravante, utilizaremos a expressão patrimônio em seu sentido mais restritivo, no sentido de conjunto de bens e direitos com expressão econômica.

5.2. *Conceito no Direito Tributário.* No direito tributário têm relevo eminentemente os fatos e relações jurídicas com expressão pecuniária. O objeto do tributo é um valor em moeda (CTN, art. 3.º), e todo o tributo é instituído sobre fatos signopresuntivos de riqueza (pecuniária, evidentemente). Os elementos extramateriais, por mais valiosos que sejam, não possuem qualquer relevância para o Direito Tributário. A conquista de um título acadêmico ou de uma medalha olímpica, por exemplo, não acarretam quaisquer consequências do ponto de vista do Direito Tributário, embora seja inegável que **esses** fatos enriquecem o “patrimônio moral”.

O patrimônio a ser considerado para fins tributários – e que será mensurado para a verificação de eventual acréscimo – não possui qualquer relação com os bens imateriais que não possuem dimensão econômica. Somente os bens com repercussão econômica²⁶ é que podem integrar o patrimônio, para fins tributários.

Adota-se, portanto, também no Direito Tributário, a definição tradicional apresentada pelos autores civilistas. *Quaisquer acréscimos ou decréscimos do denominado patrimônio extramaterial ou moral são irrelevantes do ponto de vista tributário.* Assim, o recebimento de um título acadêmico, por exemplo, não autoriza a cobrança do imposto de renda; e, pelos mesmos fundamentos, a obtenção de uma compensação em pecúnia por um dano moral acarreta, sim, acréscimo patrimonial, porque a espécie de dano sofrido não desfalcou o patrimônio relevante para fins tributários. Tornaremos a abordar essa questão nos itens 6.2 e 7.3, adiante.

6. Indenização.

²⁶ Neles também incluídos os bens imateriais, porém com dimensão econômica, como os direitos autorais.

6.1 Conceito e espécies.

Indenizar é tornar indene, isto é, sem dano.

Indenizar, portanto, é retirar o dano.

A indenização pode se dar de diversas formas. Não há uma única espécie de indenização, pelo simples fato de que não há uma única espécie de dano.

Relevante distinção a ser feita funda-se no objeto jurídico lesado, e que deve ser reparado pela indenização. Se a lesão ocorreu em bem jurídico de natureza patrimonial, teremos uma espécie de indenização; ao contrário, se o bem lesado é extrapatrimonial, a indenização terá natureza distinta. Ainda no âmbito da lesão a bem de natureza patrimonial, é relevante distinguir se foi lesado o patrimônio atual ou o ganho futuro.

Vejamos algumas hipóteses:

a) José, em um acidente de trânsito, destrói o automóvel de Pedro, que tem um valor de mercado de R\$ 20.000,00. A indenização, no caso, corresponderá à *reposição do patrimônio desfalcado*, o que pode ocorrer de duas formas distintas: a.1) *a reposição de bem idêntico ao desfalcado* – neste caso, José daria a Pedro um automóvel idêntico (de mesma marca, modelo, ano de fabricação, quilometragem, etc), o que é possível, porém, extremamente improvável de ocorrer na vida prática; a.2) *a reposição do equivalente em pecúnia do bem desfalcado* – neste caso, José daria a Pedro o valor equivalente ao automóvel. Trata-se da forma em que rotineiramente são indenizados os danos patrimoniais. A hipótese, aqui tratada, é do chamado *dano emergente*.

Imagine-se, também, que Pedro é taxista, e aufera um rendimento de R\$ 2.000,00 (dois mil reais) mensais. Em face do acidente e do tempo necessário para providenciar o conserto do automóvel, Pedro fica um mês sem poder trabalhar. José, então, também deverá ser condenado a pagar a indenização pelos *lucros cessantes*.

Em ambos os casos a indenização visa a recompor a perda econômica sofrida pela pessoa lesada. Isso se faz, como visto, através do pagamento de uma indenização que, *justamente por se constituir em uma prestação de natureza econômica* (com a mesma natureza, portanto, que tinha o bem lesado) vem a restituir a situação econômica do lesado ao *status quo ante*. Chamaremos estas duas espécies de *indenização-*

reposição, e entre elas podemos fazer uma nova distinção, em conformidade com os objetos que são repostos: a *indenização-reposição do patrimônio* (no caso do dano emergente) e a *indenização-reposição do lucro* (no caso dos lucros cessantes).

b) José, em uma cerimônia pública, acusa Pedro injustamente da prática de um crime. A indenizabilidade do dano moral, atualmente, é questão que não comporta qualquer discussão²⁷. A indenização, porém, não pode se dar através da reposição do bem destruído, o que é impossível em casos tais. A solução encontrada pelo Direito, então – e **essa** solução somente foi aceita após longos anos de discussão – é a de *compensar* o lesado. Normalmente, esta compensação é feita com o pagamento de uma quantia em dinheiro, mas nada impede que a compensação se dê de outra maneira. A esta espécie chamamos de *indenização-compensação*.

A doutrina também encampa esta diferenciação – entre a indenização do dano patrimonial e a indenização do dano moral –, com ligeiras divergências quanto à terminologia adotada para cada espécie de indenização. Uns preferem reservar a expressão “indenização” apenas para o ressarcimento do dano patrimonial, e chamam de “reparação” a compensação pelo dano extrapatrimonial.

Sobre o tema, assim se pronunciou Caio Mário da Silva Pereira:

“A idéia de reparação, no plano patrimonial, tem o valor de um correspectivo, e liga-se à própria noção de patrimônio. Verificado que a conduta antijurídica do agente provocou-lhe uma diminuição, a indenização traz o sentido de restaurar, de restabelecer o equilíbrio, e de reintegrar-lhe a cota correspondente ao prejuízo. Para a fixação do valor da reparação do dano moral, não será esta a idéia-força. Não há, contudo, razão para que assim se proceda. Apagamento ao ressarcimento do dano moral a influência da indenização, na acepção tradicional, como técnica de afastar ou abolir o prejuízo, o que há de preponderar é um jogo duplo de noções: a) De um lado, a idéia de punição ao infrator, que não pode ofender em vão a esfera jurídica alheia; (...) b) De outro lado, proporcionar à vítima uma *compensação* pelo dano suportado, pondo-lhe o ofensor nas mãos **uma soma** que não é o *pretium doloris*, porém uma ensancha de reparação da afronta; mas reparar pode traduzir, num sentido mais amplo, a substituição por um equivalente, e este, que a quantia em dinheiro proporciona, representa-se pela possibilidade de obtenção de satisfações de toda a espécie (...). c) A essas motivações, acrescenta-se o gesto de solidariedade à vítima, que a sociedade lhe deve (AGUIAR DIAS, Da responsabilidade civil; CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, Responsabilidade Civil). *Em doutrina, conseqüentemente, hão de distinguir-se as duas figuras, da indenização por prejuízo material e da reparação do dano moral; a primeira é reintegração pecuniária ou ressarcimento stricto sensu, ao passo que a segunda é sanção civil*

²⁷ Art. 5.º V e X, da Constituição Federal, e art. 186 do Código Civil de 2002.

direta ao ofensor ou reparação da ofensa, e, por isso mesmo, liquida-se na proporção da lesão sofrida” (este último grifo não consta do original)²⁸

Também, entre outros, aponta a existência de distintas naturezas na indenização do dano patrimonial e na compensação do dano moral Yussef Sahid Cahali, ao falar do *ressarcimento dos danos patrimoniais*, ao lado da *reparação dos danos morais*.^{29 30}

Parte da doutrina, ainda, considera que a indenização por dano moral constitui verdadeira *pena privada*, o que ainda mais a afasta de qualquer semelhança com a indenização por danos patrimoniais.³¹

O trato distinto de fenômenos que possuem origens, natureza, finalidades e, por isso, conseqüências distintas, não pode ser desprezado pelo intérprete do Direito. Assim, a classificação acima sugerida, antes de significar simples lucubração desprovida de maiores repercussões práticas, visa afastar os efeitos desastrosos, na prática jurídica, da utilização de um único termo para a designação de realidades distintas. Vale, aqui, o alerta feito por Humberto Ávila acerca dos inconvenientes da utilização de um único termo para fenômenos distintos, o que, ao invés de explicar, acaba por confundir: “Tratar fenômenos diversos empregando um só termo dificulta a interpretação e a aplicação do Direito, impede a fundamentação (intersubjetiva) baseada em critérios racionais, limita a possibilidade de controle das decisões. Quanto mais consistentes forem as definições de categorias utilizadas

²⁸ *Instituição de Direito Civil*, v. 2, Rio de Janeiro, Forense, 1993, pp. 242/243.

²⁹ *Dano Moral*, 2.^a ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 2000, pp. 38/39.

³⁰ De acordo com Yussef Sahid Cahali, a existência de natureza distinta na indenização do dano patrimonial em relação à indenização do dano moral é plenamente reconhecida pela doutrina, e, inclusive, fundou os argumentos da corrente contrária à reparabilidade do dano moral. Contudo, também os partidários da reparabilidade do dano moral reconhecem que a indenização para esta espécie de dano possui natureza distinta da indenização do dano patrimonial. Dentre *esses*, o referido autor cita a lição de J.X. Carvalho de Mendonça, rebatendo os argumentos de que o dano moral seria indenizável em face da impossibilidade de equivalência entre o dinheiro e o dano moral: “Existe uma verdadeira logomaquia nesse argumento. Que tal equivalência não existe não há duvidar. Concluir daí para a não-reparação é o que reputamos sem lógica. Realmente, a equivalência não se verifica, nem mesmo entre os meios morais. Nada, pois, *equivale* ao mal moral; nada ponde *indenizar* os sofrimentos que ele inflige. Mas o dinheiro desempenha um papel de *satisfação* ao lado de sua função *equivalente*. Nos casos de prejuízo material esta última prepondera; nos de prejuízo moral a função do dinheiro é meramente satisfatória e com ela *reparam-se* não completamente, mas tanto quanto possível, os danos de tal natureza” (*Doutrina e prática das obrigações*, II, 4.^a ed, Rio de Janeiro, Forense, 1956, p. 451, *apud* Yussef Sahid Cahali, *op. cit.*, p. 41).

³¹ CAHALI, *op. cit.*, pp. 34 a 39, cita vários doutrinadores franceses, italianos e alemães que reconhecem que a indenização por dano moral tem natureza penal, exclusiva ou parcialmente.

na interpretação e na aplicação do Direito, mais se ganhará em certeza e segurança jurídica.”³²

6.2. *As distintas espécies de indenização e a repercussão delas no patrimônio do indenizado.* Feita a distinção entre as espécies de indenização (que chamamos de indenização-reposição – do patrimônio ou do lucro – e indenização-compensação), verifica-se, de imediato, que essas duas espécies produzem repercussão também distinta sobre o patrimônio da pessoa indenizada. A *indenização-reposição do patrimônio* nada acrescenta, nada adiciona, mas tão-somente repõe.

Voltemos aos exemplos citados anteriormente. Imaginemos que o patrimônio de Pedro, no exemplo do automóvel, seja de R\$ 100.000,00, aí incluído o automóvel de R\$ 20.000,00. Após o pagamento da indenização de R\$ 20.000,00 (que substitui o automóvel perdido), nada foi acrescido, de modo que não há falar em acréscimo patrimonial.

No caso do dano moral, porém, a situação é fundamentalmente distinta. Imaginemos que o valor da indenização foi arbitrado também em R\$ 20.000,00, de modo que temos o seguinte: o patrimônio anterior era de R\$ 100.000,00. Após a ofensa moral, o patrimônio³³ permaneceu em R\$ 100.000,00. Com o pagamento da indenização, o patrimônio passou para R\$ 120.000,00, com inequívoco acréscimo.

Não temos dúvidas, portanto, em afirmar que a *indenização-compensação*, isto é, aquela espécie de indenização que visa a compensar a lesão de um bem economicamente não-mensurável, acarreta acréscimo patrimonial. Isso porque o patrimônio (que, para fins tributários, deve ser considerado como composto tão-somente de bens com expressão pecuniária) não sofreu desfalque com o dano, que repercutiu apenas na esfera

³² ÁVILA, Humberto. “A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade”, in *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. 1, n.º 4, julho, 2001. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso em 03/12/2004.

³³ Patrimônio, aqui – repita-se –, considerado como o conjunto de bens materiais ou imateriais economicamente mensuráveis.

imaterial. A compensação pelo dano, sim, é que tem natureza patrimonial, porque não há viabilidade de efetuar-se uma reposição do bem imaterial lesado.³⁴

Por fim, há a *indenização-reposição do lucro*; esta repõe, não o patrimônio, mas justamente o lucro, o que acarreta, evidentemente, acréscimo patrimonial. Voltemos aos exemplos citados acima: o patrimônio de Pedro, antes do acidente, era de R\$ 100.000,00; depois do acidente e do pagamento da indenização pelos danos no automóvel, voltou a equivaler a R\$ 100.000,00. Com o pagamento da indenização pelos lucros cessantes (R\$ 2.000,00), passou a ser de R\$ 102.000,00. O acréscimo corresponde exatamente aquilo que Pedro ganharia como produto do trabalho, e, portanto, sofreria a incidência do imposto de renda.

A incidência do imposto de renda sobre a indenização pelo dano moral e pelos lucros cessantes voltará a ser analisada adiante (itens 7.2 e 7.3).

7. Análise de casos.

7.1. *Desapropriação*. A possibilidade de incidência do imposto de renda sobre a indenização decorrente de desapropriação foi tema de vários julgados em processos individuais, e também em sede de representação de inconstitucionalidade perante o STF, no ano de 1987. No julgamento da representação n.º 1.260/DF, decidiu a Suprema Corte pela

³⁴ Posição interessante é a de Luiz Eduardo Schoueri e José Gomes Jardim Neto, que, ao que parece, adotam, ao menos implicitamente, o *princípio da equivalência* na reparação do dano moral. Assim, embora estes autores concordem com a tese de que o dano moral não representa desfalque no patrimônio (considerado como o “conjunto de direitos reais e pessoais sobre bens que não sejam ligados à personalidade da pessoa”), entendem que a correspondente indenização não representa acréscimo patrimonial. Afirmam que, no momento em que o Poder Judiciário arbitra o valor da indenização pelo dano moral, o bem imaterial lesado passa a ganhar uma expressão pecuniária que deve ser aceita, pelo ordenamento jurídico, como a sua representação fidedigna (do bem lesado): “A integridade moral já tinha um valor econômico correspondente para o Direito, embora não tivesse esse mesmo valor para o comércio, porque é impossível vendê-la. Essa representação econômica somente não estava iluminada pelo Poder Judiciário até o momento da lesão porque não era necessária, e à eventual ação judicial nesse sentido naquele momento faltaria o interesse de agir. O bem perdido tinha um valor econômico para o Direito, reconhecido quando se obriga o ofensor a, devolvendo o valor econômico correspondente, compensar o ofendido pelo dano que causou ilicitamente.” Este posicionamento difere dos demais, favoráveis à não-incidência do imposto (fundados simplesmente na alegação de que “indenização não é acréscimo patrimonial”), porque reconhece as especificidades desta espécie de indenização e busca equiparar a perda imaterial a uma perda patrimonial, em virtude de a compensação ser feita em pecúnia. “A Indenização por Dano Moral e o Imposto de Renda”, in *Regime Tributário das Indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo, Dialética; Fortaleza, Instituto Cearense de Estudos – ICET, 2000, pp. 226/237.

inconstitucionalidade da norma legal do art. 1.º, § 2.º, II, do Decreto-Lei n.º 1.641/78, que declarava ser “rendimento tributável o lucro apurado por pessoa física em decorrência de alienação de imóveis”, e considerava alienação, entre outros negócios jurídicos, o instituto da desapropriação.

Vale observar, portanto, que o citado dispositivo reputado inconstitucional determinava a incidência do imposto de renda não sobre o valor da indenização, mas, sim, sobre o “lucro imobiliário” advindo da desapropriação. Mesmo assim, considerou o STF que a norma era inconstitucional, no citado precedente, que recebeu a seguinte ementa:

“REPRESENTAÇÃO. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL DO INCISO II, DO PARÁGRAFO 2., DO ART. 1., DO DECRETO-LEI FEDERAL N. 1641, DE 7.12.1978, QUE INCLUI A DESAPROPRIAÇÃO ENTRE AS MODALIDADES DE ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS, SUSCETÍVEIS DE GERAR LUCRO A PESSOA FÍSICA E, ASSIM, RENDIMENTO TRIBUTÁVEL PELO IMPOSTO DE RENDA. NÃO HÁ, NA DESAPROPRIAÇÃO, TRANSFERÊNCIA DA PROPRIEDADE, POR QUALQUER NEGÓCIO JURÍDICO DE DIREITO PRIVADO. NÃO SUCEDE, AÍ, VENDA DO BEM AO PODER EXPROPRIANTE. NÃO SE CONFIGURA, OUTROSSIM, A NOÇÃO DE PREÇO, COMO CONTRAPRESTAÇÃO PRETENDIDA PELO PROPRIETÁRIO, 'MODO PRIVATO'. O 'QUANTUM' AUFERIDO PELO TITULAR DA PROPRIEDADE EXPROPRIADA É, TÃO-SÓ, FORMA DE REPOSIÇÃO, EM SEU PATRIMÔNIO, DO JUSTO VALOR DO BEM, QUE PERDEU, POR NECESSIDADE OU UTILIDADE PÚBLICA OU POR INTERESSE SOCIAL. TAL O SENTIDO DA 'JUSTA INDENIZAÇÃO' PREVISTA NA CONSTITUIÇÃO (ART. 153, PARÁGRAFO 22). NÃO PODE, ASSIM, SER REDUZIDA A JUSTA INDENIZAÇÃO PELA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. REPRESENTAÇÃO PROCEDENTE, PARA DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE DA EXPRESSÃO 'DESAPROPRIAÇÃO', CONTIDA NO ART. 1., PARÁGRAFO 2., INCISO II, DO DECRETO-LEI N. 1641/78.”

(Rp 1260 / DF Relator: Min. NÉRI DA SILVEIRA
Julgamento: 13/08/1987, Tribunal Pleno, DJ 18/11/88)

É relevante, observa que, nos termos do voto do relator, considerou-se que a inconstitucionalidade do citado dispositivo dava-se em virtude de violação à *norma constitucional que previa a justa indenização no caso de desapropriação* (art. 153, § XXII, da CF/1969), e não à norma constitucional que autorizava a incidência do imposto sobre “renda e proventos de qualquer natureza”.

Apesar das peculiaridades da matéria tratada na Representação n.º 1.260, certo é que cristalizou-se o entendimento de que não há incidência do imposto de renda

sobre as indenizações decorrentes de desapropriações, o que, a nosso ver, é absolutamente correto, haja vista que tem-se a hipótese de uma indenização-reposição, isto é, apenas repõe-se o patrimônio do lesado ao estado anterior.³⁵

7.2. *Lucros cessantes*. O art. 402 do Código Civil contém o seguinte dispositivo genérico sobre as perdas e danos: “salvo as exceções expressamente previstas em lei, as perdas e danos devidos ao credor abrangem, além do que ele efetivamente perdeu, o que razoavelmente deixou de lucrar”

. Esse dispositivo menciona tanto o *dano emergente* (o que o credor efetivamente perdeu) quanto os lucros cessantes (o que o credor razoavelmente deixou de lucrar).

A indenização por lucros cessantes tem como objetivo ressarcir à pessoa lesada aquilo que ela deixou de ganhar, em virtude do dano. A sua natureza é distinta da que possui a indenização pelo dano emergente. Na indenização do dano emergente, tem-se apenas a *reposição* do bem econômico lesado, *o qual já integrava anteriormente o patrimônio da pessoa lesada*; já na indenização do lucro cessante, a lesão não acarretou a destruição de um bem econômico que já integrava o patrimônio, mas, sim, provocou a *perda de um ganho futuro*.

A *reposição* que ocorre com a indenização do lucro cessante não é a simples reposição do patrimônio, estaticamente considerado, e sobre o qual não há como incidir o imposto de renda; a *reposição* que se tem é do *rendimento, ou da fonte de acréscimo patrimonial*. A *reposição*, aqui, mantém a mesma natureza do bem reposto: o lucro perdido

³⁵ Cabe citar a Súmula 39 do extinto Tribunal Federal de Recursos, nos seguintes termos: “Não está sujeita ao imposto de renda a indenização recebida, em decorrência de desapropriação amigável ou judicial”.

sofreria a incidência do imposto de renda; logo, o lucro recebido sob a forma de indenização por lucros cessantes também sofrerá a tributação.³⁶

Quanto a esse ponto, parece não haver maiores controvérsias na doutrina. Conforme Hugo de Brito Machado, “em se tratando de indenização por lucro cessante é inegável a ocorrência de acréscimo patrimonial. Os lucros são acréscimos patrimoniais, e como tal são tributáveis. Na medida em que sejam substituídos por indenizações, evidentemente essas assumem a posição daqueles”³⁷. No mesmo sentido se posicionam Gisele Lemke³⁸, José Augusto Delgado³⁹ e Schubert de Farias Machado⁴⁰, entre outros.

7.3. *Dano moral.*

A questão sobre a incidência do imposto de renda sobre indenizações a título de dano moral encontra opiniões divergentes na doutrina, e entendimento jurisprudencial predominante no sentido da não-incidência do tributo.⁴¹

Cito, a propósito, os seguintes julgados:

“RECURSO ESPECIAL. RESPONSABILIDADE CIVIL. AÇÃO DE REPARAÇÃO POR DANO MORAL. SENTENÇA CONDENATÓRIA TRANSITADA EM JULGADO. RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE PELA ENTIDADE PAGADORA. IMPOSSIBILIDADE. PARCELA CUJA NATUREZA É INDENIZATÓRIA. NÃO-INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. RECURSO IMPROVIDO.

A incidência de tributação deve obediência estrita ao princípio constitucional da legalidade (artigo 150, inciso I). O Código Tributário Nacional, com a autoridade de lei complementar que o caracteriza, recepcionado pela atual Carta Magna (artigo 34, parágrafo 5º, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias), define o

³⁶ Não haveria incidência do imposto de renda na hipótese de o ganho perdido ser isento; nesse caso, a indenização por lucros cessantes, por manter a natureza do ganho perdido, conserva eventuais benefícios fiscais a ele outorgados.

³⁷ “Regime Tributário das Indenizações”, in MACHADO, Hugo de Brito (org.), *Regime Tributário das Indenizações*, São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2000, p. 109

³⁸ “Regime Tributário das Indenizações”, in MACHADO, Hugo de Brito (org.), *Regime Tributário das Indenizações*, op. cit., pp. 85/86.

³⁹ “Reflexões sobre o Regime Tributário das Indenizações”, in MACHADO, Hugo de Brito (org.), *Regime Tributário das Indenizações*, op. cit., p. 173.

⁴⁰ “Regime Tributário das Indenizações”, in MACHADO, Hugo de Brito (org.), *Regime Tributário das Indenizações*, op. cit., p. 340.

⁴¹ Esse entendimento jurisprudencial pela não-incidência do tributo aplica-se praticamente a todos os casos de indenização por aquilo que se considera ser um dano extrapatrimonial, como a renúncia a direitos trabalhistas, ao gozo de férias e de licença-prêmio, etc. Acerca do tema, cabe citar os conteúdos das Súmulas 125 e 136 do STJ, que assim dispõem, respectivamente: “O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito à incidência do imposto de renda”; “O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço não está sujeito ao imposto de renda”.

conceito de renda e o de proventos de qualquer natureza (artigo 43, incisos I e II). Não há como equiparar indenizações com renda, essa entendida como o fruto oriundo do capital e/ou do trabalho, tampouco com proventos, estes tidos como os demais acréscimos patrimoniais, uma vez que a indenização torna o patrimônio lesado indene, mas não maior do que era antes da ofensa ao direito. Não verificada a hipótese de incidência do imposto de renda previsto no art. 43 do CTN. Reconhecida a alegada não-incidência do tributo em debate sobre as verbas da reparação de danos morais, por sua natureza indenizatória, não há falar em rendimento tributável, o que afasta a aplicação do art. 718 do RIR/99 na espécie em comento.

Recurso especial ao qual se nega provimento.”

(Resp 402035/RN, 2.^a Turma do STJ, rel. Min. Franciulli Netto, DJ 17/05/2004, p. 171.)

“TRIBUTÁRIO - INDENIZAÇÃO POR DANO MORAL - INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA - IMPOSSIBILIDADE - CARÁTER INDENIZATÓRIO DA VERBA RECEBIDA.

1. As verbas indenizatórias que apenas recompõem o patrimônio do indenizado, físico ou moral, tornam infensas à incidência do imposto de renda. Aplicação do brocardo ubi eadem ratio ibi eadem dispositio.

2. Precedentes.

3. Recurso improvido.”

(Resp 410347/SC, 1.^a Turma do STJ, rel. Min. Luiz Fux, DJ 17/02/2003, p. 227.)

Pelos fundamentos expostos acima (item 6.2), entendemos de forma diversa dessa orientação jurisprudencial.

Consideramos que essa tendência da jurisprudência decorre em grande parte dos primeiros precedentes que trataram da possibilidade de incidir o imposto de renda sobre indenizações – a questão das desapropriações. Nesses casos, era evidente a não-ocorrência de acréscimo patrimonial, e, conseqüentemente, a não-incidência do tributo. Contudo, sem fazer as necessárias distinções, os julgados sobre o tema tomaram de empréstimo a jurisprudência que tratava da indenização-reposição (do patrimônio) e a aplicaram sobre praticamente toda e qualquer verba que pudesse ser intitulada pela expressão “indenização”.

Nesse sentido também entendem Hugo de Brito Machado⁴², Gisele Lemke⁴³ e Schubert de Farias Machado.⁴⁴

7.4. *A tendência majoritária da jurisprudência em diversos casos.* De acordo com a análise que realizamos em inúmeros precedentes do STJ, aquela alta Corte formula o seguinte raciocínio sobre a questão da incidência do imposto de renda sobre verba de natureza dita indenizatória: primeiro, verifica a natureza da verba questionada, se indenizatória ou de outra natureza; segundo, se concluir pela natureza indenizatória da verba, afasta a incidência do imposto, com base no pressuposto de que nenhum valor intitulado “indenização” pode configurar acréscimo patrimonial.

Eis o silogismo utilizado: a) premissa maior – a indenização nunca configura acréscimo patrimonial; b) premissa menor – a verba X possui natureza de indenização; c) conclusão – a verba X não pode ser tributada pelo imposto de renda.

Nossa divergência, como foi visto acima, já parte da premissa maior: a consideração de que indenização nunca configura acréscimo patrimonial. Para nós, há casos em que a indenização configura, sim, acréscimo patrimonial, o que autoriza, conseqüentemente, a incidência do imposto de renda.⁴⁵

⁴² “Se o objeto da indenização é o elemento moral, porque a ação danosa atingiu precisamente o patrimônio moral, não há dúvida de que o recebimento de indenização implica evidente crescimento do patrimônio econômico e, assim, enseja a incidência dos tributos que tenham como fato gerador acréscimo patrimonial. (...) Assim, na medida em que se opera, pelo recebimento de uma indenização, a compensação de elementos morais por elemento econômico, tem-se um crescimento do patrimônio econômico e ocorrem, no campo tributário, as repercussões daí decorrentes.” In “Regime Tributário das Indenizações”, *op. cit.* p. 109.

⁴³ “A indenização por dano moral, apesar de ser feita em dinheiro, diz respeito à lesão de bens sem caráter econômico e insuscetíveis de avaliação pecuniária. Os valores que ingressam em razão desse tipo de indenização, não vêm recompor o patrimônio, mas somente compensar ou minorar o sofrimento da pessoa ‘indenizada’. Se assim não fosse, estar-se-ia diante de indenização por dano material. Por conseguinte, esses valores constituem acréscimo patrimonial para a pessoa que os recebe, já que não constavam antes de seu patrimônio.” In “Regime Tributário das Indenizações”, *op. cit.* p. 85.

⁴⁴ “A indenização por dano moral sempre acresce valor econômico ao patrimônio do ofendido, seja para proporcionar uma satisfação que compense a perda moral, seja para punir o ofensor. (...) a indenização pelo dano moral, com reflexos econômicos ou não, implica em acréscimo ao patrimônio econômico do contribuinte, ficando, em princípio, sujeita à incidência do imposto.” “Regime Tributário das Indenizações”, in MACHADO, Hugo de Brito (org.), *Regime Tributário das Indenizações*, *op. cit.* pp. 329 e 340.

⁴⁵ Aderimos à crítica que Gisele Lemke faz sobre a forma como a questão é tratada por grande parte da doutrina e da jurisprudência: “(...) não concordamos integralmente com a doutrina e jurisprudência majoritárias, as quais são, a nosso sentir, com todo respeito, muito simplistas, ao sustentarem a não-incidência de IR sobre as indenizações. Partem elas da idéia de que toda indenização constitui recomposição do patrimônio, o que, como se procurou demonstrar, não corresponde à verdade. Apenas a indenização por dano

Como o entendimento predominante afasta qualquer possibilidade de incidência do imposto de renda sobre valores intitulados como “indenização”, *o foco da discussão se desloca da ocorrência, ou não, de acréscimo patrimonial (o que independe da denominação dos valores) e acaba se restringindo à classificação desta ou daquela verba como de “natureza indenizatória”*. A denominação ou natureza do valor, portanto – que não deveria influenciar a pesquisa sobre a incidência do imposto, em face da regra abrangente do art. 43, II, do CTN (e, atualmente, em face do § 1.º do art. 43, introduzido pela Lei Complementar n.º 104/2001) – passa a ser o ponto fulcral da análise acerca da incidência do tributo.

A isso tudo se soma a agravante de *não haver qualquer definição clara sobre o conceito de indenização, e tampouco distinção entre as suas espécies*, de modo que, aparentemente, adotam-se soluções distintas em hipóteses semelhantes. Assim, mesmo a solução homogênea de que nunca incidirá o imposto de renda sobre indenização não é o suficiente para afastar dúvidas e controvérsias, haja vista a ausência de uma definição criteriosa do que seria indenização.

Alguns exemplos são significativos:

a) já se decidiu que incide imposto de renda sobre a ajuda de gabinete e a ajuda de custo paga a deputado, destinadas ao ressarcimento de despesas da atividade parlamentar. Nesse caso, argumentou-se que “não se pode considerar como indenização o ingresso que tem nítida feição de ‘mais valia’, isto é, uma realidade econômica nova, que se agregou ao patrimônio individual preexistente” e “por não se destinar, objetivamente, à recomposição de qualquer dano”. Aqui, considerou-se a inexistência de dano como fator relevante para descaracterizar a chamada “natureza indenizatória” da verba (Resp 553.941/AL, 1.ª Turma do STJ, rel. Min. José Delgado, julgado em 07/10/2003).

b) Por outro lado, também já se decidiu, em inúmeros outros julgados, que não incide o imposto de renda sobre verbas pagas em decorrência da conversão de licença prêmio ou férias em pecúnia, por necessidade de serviço (ver Súmulas 125 e 136 do STJ).

Posteriormente, alargou-se o entendimento para estabelecer a não-incidência do tributo material do tipo dano emergente é que tem por função a recomposição do patrimônio do sujeito passivo. Aquela do tipo lucro cessante tem em mira os chamados danos futuros. E a indenização por dano moral não recompõe nada.” In “Regime Tributário das Indenizações”, *op. cit.*, p. 86.

mesmo nas hipóteses em que a conversão dá-se a pedido do empregado. Nessas hipóteses, considera-se que o trabalhador sofreu um dano, o que, em nossa visão, é equivocado, haja vista que a conversão deu-se em face de pedido seu, por interesse pecuniário seu. Ora, no caso em que o próprio empregado requereu a conversão em pecúnia, não há falar em dano: trata-se, na verdade, de um negócio jurídico privado, acerca de direito disponível e com objeto lícito. Não é possível caracterizar a livre disposição de um direito, com intuito de lucro, como um *dano*, e o preço pago nessa operação como uma *indenização*. Por fim, ainda que de indenização se tratasse, *ad argumentandum tantum* e com a devida vênia, em nosso entendimento ocorreria o acréscimo patrimonial, nos termos do item 7.3 acima;

c) Em sentido oposto, entende-se que incide o imposto de renda sobre as verbas pagas por horas extraordinárias de trabalho, sob o fundamento de que tais valores têm a mesma natureza que a remuneração paga pelas horas normais de trabalho (ver Resp 626.482/RS, 2.^a Turma do STJ, rel. Min. Castro Meira, DJ 23/08/2004, p. 221). Concordamos com esse entendimento, mas o consideramos incompatível com aquele referido no item “b” acima. Com efeito: se o trabalhador abre mão de dias de férias, mesmo que voluntariamente, o entendimento é de que sofre um *dano* e o valor pago a esse título não representa acréscimo patrimonial, porque é *indenização*; aqui, todavia, se o trabalhador deixa de gozar do descanso que a legislação lhe garante, por trabalhar mais horas do que o devido – mesmo que por ordem do empregador –, não se dá a mesma solução, e considera-se que o pagamento das horas-extras é de “natureza remuneratória”, portanto passível de incidência do imposto de renda; novamente, o fator decisivo para a decisão sobre a incidência, ou não, do imposto é a “natureza” da verba, e sua classificação como “indenizatória” ou “remuneratória” não segue critérios de fácil compreensão, e, muitas vezes, dá-se de forma arbitrária;

d) no Resp 477.147/DF⁴⁶, faz-se um apanhado dos vários posicionamentos

⁴⁶ É interessante transcrever trecho da ementa do referido julgado, que dá uma idéia da diversidade de questionamentos acerca do imposto de renda que hoje chega aos Tribunais, e dos fundamentos de decisão adotados:

“(…) 4. Os contribuintes vêm questionando a incidência do tributo nas seguintes hipóteses:

a) quando da adesão ao Plano de Demissão Voluntária- PDV (ou Plano de Demissão Incentivada – PDI) ou Plano de Aposentadoria Voluntária – PAV (ou Plano de Aposentadoria Incentivada) – tendo ambas natureza indenizatória, afasta-se a incidência do Imposto de Renda sobre os valores recebidos quando da adesão ao plano e sobre férias, licença-prêmio e abonos-assiduidade não gozados (Súmulas 215 e 125/STJ);

b) sobre o resgate ou recebimento de benefício da Previdência Privada – observa-se o momento em que foi recolhida a contribuição: se durante a vigência da Lei 7.713/88, não incide o imposto quando do resgate ou do

do STJ acerca da incidência do imposto de renda e sobre a distinção das verbas de natureza indenizatória e de natureza remuneratória. Nesse julgamento, concluiu-se que a verba paga em decorrência de adesão a Plano de Aposentadoria Voluntária possui “natureza indenizatória”, de modo que sobre ela não incide imposto de renda; por outro lado, no caso da verba paga pela empresa a empregados que foram incentivados a se aposentarem (na forma de complementação de aposentadoria, devida até o empregado preencher os requisitos para aposentar-se pela previdência privada) considerou-se que ela corresponde a uma gratificação de inatividade, tem natureza salarial e, portanto, sujeita-se à incidência do imposto de renda. Com a devida vênia, não vemos distinção nessas hipóteses, que, a nosso entender, deveriam submeter-se a soluções idênticas.

A persistir o entendimento majoritário da jurisprudência de que toda a verba que possa ser intitulada de indenizatória não deva sofrer a incidência do imposto de renda, deve-se procurar o refinamento da própria definição de indenização, com o fim de, a um, tornar a discussão a respeito da natureza da verba mais clara e menos sujeita a interpretações caso-a-caso; a dois, para que, como decorrência lógica, tenha-se o menor número possível de decisões díspares ou contraditórias.

8. Conclusões.

1) A análise da Constituição Federal autoriza a conclusão de que o imposto de renda incide sobre o patrimônio em seu caráter dinâmico, isto é, sobre as alterações positivas do patrimônio, tal como for definido pela legislação.

2) O Código Tributário Nacional define acréscimo patrimonial de forma ampla, sem vincular-se a qualquer das teorias econômicas ou fiscais elaboradas pela doutrina. A interpretação conjunta dos incisos I e II do art. 43 leva à conclusão de que

recebimento do benefício (porque já recolhido na fonte) e se após o advento da Lei 9.250/95, é devida a exigência (porque não recolhido na fonte);

c) sobre os valores decorrentes de acordo com o empregador para renúncia ao direito de receber a chamada Aposentadoria Complementar Móvel Vitalícia – ACMV – não é pertinente a tributação, posto se tratar de verba de natureza indenizatória;

d) sobre os valores recebidos a título de complementação de aposentadoria, decorrente de acordo com o empregador, para manter a paridade com o salário da ativa – assemelhando-se à gratificação por inatividade, é devida a cobrança, por se tratar de verba de natureza salarial (renda, nos termos do art. 43 do CTN). (...)” (Resp 477.174/DF, 2.^a Turma do STJ, rel. Min. Eliana Calmon, DJ 04/08/2003.)

incide o imposto de renda sobre todas as verbas que representem acréscimo patrimonial, independentemente de sua denominação, natureza da fonte, etc.

3) Entende-se por patrimônio o conjunto dos bens e direitos com mensuração econômica. Ainda que se possa falar em um conceito amplo de patrimônio, nele incluído o “patrimônio moral” ou “extramaterial”, o patrimônio relevante para fins tributários, então, será somente o “patrimônio material” ou “patrimônio economicamente mensurável”. Nele não entram bens jurídicos como a honra, a tranquilidade, o bem-estar, etc.

4) A palavra indenização, da forma como é utilizada ordinariamente no mundo jurídico, designa realidades distintas. A identificação das distintas espécies de indenização é fundamental para que se possa ter a devida compreensão dos diferentes efeitos jurídicos por elas produzidos.

5) A indenização por dano patrimonial do tipo emergente recompõe o patrimônio lesado; **chamamos** de *indenização-reposição do patrimônio*; a indenização por dano patrimonial do tipo lucro cessante recompõe não o patrimônio, mas o seu acréscimo que certamente ocorreria no futuro; **chamamos** de *indenização-reposição dos lucros*; por fim, a indenização por dano moral nada recompõe, pois paga o dano de natureza extrapatrimonial com bem de natureza diversa; chamamos essa espécie de *indenização-compensação*.

6) É correto afirmar que a indenização pelo dano patrimonial, do tipo emergente (indenização-reposição do patrimônio), não caracteriza acréscimo patrimonial; não é correto, contudo, estender a mesma conclusão às demais espécies de indenização – indenização-reposição do lucro (lucros cessantes) e indenização-compensação (dano moral ou extrapatrimonial).

7) O entendimento jurisprudencial predominante não faz uma análise sobre as diferentes espécies de indenização e suas consequências no âmbito tributário; toma o entendimento originário construído nos casos de indenização decorrente de desapropriação e estende-o para as demais verbas que também são chamadas de indenização, não obstante as diferenças em suas origens e naturezas. Considera, portanto, que toda e qualquer verba que possa ser intitulada de indenização é infensa à incidência do imposto de renda.

8) A persistir esse entendimento – com o qual não concordamos –, faz-se necessário o desenvolvimento de critérios claros e seguros para que se possa distinguir a verba de “natureza indenizatória” das demais espécies de verbas, com o fim de diminuir da forma mais eficaz possível o casuísmo ou as contradições nas decisões sobre o tema.

Bibliografia

ÁVILA, Humberto. “A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade”, in *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. 1, n.º 4, julho, 2001. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso em 03/12/2004.

_____. *Teoria dos Princípios*, 3.^a ed., Malheiros, 2004.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre renda e preços de transferência*, São Paulo, Dialética, 2001.

CAHALI, Yussef Sahid. *Dano Moral*, 2.^a ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 2000.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Os conceitos de renda e patrimônio (efeitos da correção monetária insuficiente no imposto de renda)*, Belo Horizonte, Del Rey, 1992.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário da Língua Portuguesa*, Rio de Janeiro, ed. Nova Fronteira, 1999.

LEMKE, Gisele. *Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica*, São Paulo, Dialética, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito, “A Supremacia Constitucional e o Imposto de Renda”, in *Imposto de Renda – Conceito, Princípios e Comentários*, Ives Gandra da Silva (coordenador), São Paulo, Atlas, 1996.

_____. *Curso de Direito Tributário*, 14.^a edição, Malheiros, 1998.

_____. (coordenador). *Regime Tributário das Indenizações*, São Paulo, Dialética; Fortaleza, Instituto Cearense de Estudos – ICET, 2000

MOSQUERA, Roberto Quiroga, *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo, Dialética, 1996.

NASCIMENTO, José Amado. “Patrimônio”, in FRANÇA, R. Limongi (org), *Enciclopédia Saraiva do Direito*, v. 57, Saraiva, 1981.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*, v. 2, Rio de Janeiro, Forense, 1993.

SOUZA, Rubens Gomes de, “A evolução do conceito de rendimento tributável”, *in Revista de Direito Público*, n.º 14, pp. 339/346.